تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية
دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الجزائرية خلال الفترة 2014-2018

The Impact Of Earning Management Practices On The Quality Of Financial Statements In The An applied study on a sample of Algerian institutions during the Algerian Accounting Environment period 2014-2018

محمد السعيد أوبيرة [1،*]، عمر موساوي [2]، مسعود كسكس [3]

[1] كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،(الجزائر)، (oubira.mohamedsaid@gmail.com)

[2] كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،(الجزائر)، (omormoussaoui7@gmail.com)

[3] كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، (الجزائر)، (kkogx88@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2021/05/28 ؛ **تاريخ القبول** : 2021/07/02 ؛ **تاريخ النشر** : 2021/07/10

ملخص : نهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية، ومدى تأثير هذه الممارسات على جودة القوائم المالية، حيث تعتبر إدارة الأرباح كمدخل أساسي ومهم في تحديد جودة القوائم المالية من عدمها، كل ذلك كان بسبب الملاك و المسيرين لتوجيه الأرباح المعلن في القوائم المالية بغية تظليل مستخدمي القوائم المالية.

ومن أجل ذلك اعتمد الباحثين على مجموعة من المؤسسات الناشطة في البيئة الجزائرية حيث بلغ عددها 20 مؤسسة ناشطة في الاقتصاد الوطني خلال الفترة من سنة 2014-2018، وذلك باستخدام نموذج جونس المعدل 1995، من أجل قياس مدى ممارسة هذه المؤسسات من عدمها.

وتوصل الباحثين إلى العديد من النتائج كان أهمها عدم ممارسة إدارة الأرباح في المؤسسات أثناء فترة الدراسة، في ظل وجود بعض الحالات الشاذة، حيث بلغت نسبة 41%، نسبة المشاهدات الممارسة، ويعود عدم ممارسات إدارة الأرباح إلى أن العينة المدروسة تعود ملكيتها للدولة و ضبط القوانين الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

الكلمات المفتاح : إدارة أرباح ؛ قوائم مالية ؛ جودة ؛ بيئة جزائرية .

تصنيف JEL: XNN ؛ XNN

Abstract: This study aims to identify earnings management practices in the accounting environment, and the impact of these practices on the quality of financial statements, where earnings management is a key and important entry point in determining the quality of financial statements or not, all because of owners and facilitators to direct profits declared in financial statements in order to shading users of financial statements.

To that end, the researchers relied on a group of 20 institutions active in the Algerian environment in the national economy from 2014 to 2018, and recalled using the 1995 Jones model to measure the extent to which they practiced.

The researchers reached many results, the most important of which was the failure to practice earnings management in institutions during the study period, in the presence of some anomalies, where the percentage of views practiced, and the lack of earnings management practices due to the fact that the studied sample belongs to the state and control of tax laws in the Algerian tax system.

Keywords: Earnings Management; Financial States; Quality; Algerian Environment.

Jel Classification Codes : XNN ; XNN

* المؤلف المرسل.

I- تمهيد :

لم يقتصر التلاعب بالأرباح على الأزمنة الحديثة فقط حيث نجد أن المتابع لمهنة المحاسبة عبر الأزمنة السابقة يرى أن بداية التلاعب بالبيانات المحاسبية ليس وليد النشأة حيث كان أول ظهور لمثل هكذا ممارسات أبان الثورة الصناعية، حيث كان يتم التلاعب بإجراءات و أساليب تحديد التكاليف و التي بشأنها تأثر على نوعية الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية وذلك عبر إستغلال محاسبين مؤهلين ذو كفاءة عالية لأجل توجيه الأرباح لخدمة و إشباع رغبة الملاك والمسيرين، هذا بالموازاة مع ضعف استقلالية المحاسب في تلك الفترة ، ومرونة السياسات المحاسبية من خلال حرية إستخدام المبادئ المحاسبية دون المساس بالقواعد و المعايير المتعارف عليها، حيث يمكن الحكم على أن هذه الفترة تعتبر أول ظهور لتعاون الإدارة مع المحاسبين لتحقيق أهداف المسيرين، في حيث نجد في العصور الحديثة خصوصا بدايات القرن التاسع عشر أصبح مفهوم إدارة الأرباح (**Earning mangement**) محل تركيز و اهتمام من قبل العديد من ممارسي مهنة المحاسبة من معدي القوائم المالية ومراجعي الحسابات بشكل واسع و كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة و بعد الأحداث التي شهدها العالم خلال انهيار شركـــــة (ارنون **Enron**) في الساحة العالمية و الفضائح التي اتبعتها وغيرها من الشركات.

إن توجيه الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية ومحاولة تظليلها لتحقيق المكاسب الذاتية والتلاعب بمصداقية القوائم المالية، بهدف كسب ثقة الأطراف المستفيدة من حقيقة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ساعد في ذلك نقص الرقابة على ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث أصبح يشكل عائق كبير في نظر العديد من المهتمين بمجال الاستثمار و المحاسبة مما سبب فقدان الثقة في القوائم المالية.

و في ظل توجه المسيرين والمحاسبين نحو إدارة الأرباح من خلال الممارسات المحاسبية التي تنتهج قصد التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية والتي تفقد الثقة في جودة هذه الأخيرة، هنا يتجلى لنا دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية عبر الحد من الممارسات المحاسبية في توجيه إدارة الأرباح وبالتالي نطرح الإشكالية الرئيسية:

" ما مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية إدارة الأرباح وتأثير ذلك على جودة القوائم المالية ؟ "

ولقد إنجر من الإشكالية الرئيسية تصور لعدة أسئلة فرعية من أجل إثراء أكثر للموضوع تمثلت في:

أ- ما مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح ؟،

ب- ما مدى تأثير إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية ؟.

I-2 فرضيات البحث.

- .لا توجد نية للمؤسسات الجزائرية لممارسة إدارة الأرباح في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي و التشريعات الجبائية؛
- تعتبر إدارة الأرباح من محددات جودة ومصداقية القوائم المالية لما لها من تأثير على هذه الأخيرة؛ في ظل مرونة السياسات المحاسبية.

I-3أهمية البحث.

تتمثل أهمية الدراسة في كون أن جودة ومصداقية القوائم المالية من بين المواضيع التي يبحث ولا يزال يسعى الباحثون لدراستها منـــذ أزمنة عديدة ، وباعتبار إدارة الأرباح من بين محددات جودة القوائم المالية جاءت هذه الدراسة لتعالج موضوع البحث،كمـــا يكتســـي الموضوع أهمية بالغة كونه موضوع مشعب من الناحية المهنية، يستوجب منا التحليل و الدراسة و لأهمية جودة القوائم المالية لمســـتخدميها سواء أصحاب القرار أو المحيط الخارجي للمؤسسة خصوصا البنوك، في ظل توجه المسيرين لتجميل القوائم المالية.

I-4الدراسات السابقة.

- **دراسة (عبد النور شنين)، 2019** هدف الباحث من خلال هذه الدراسة الى إختبار تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات إدارة الأرباح على عينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية خلال فترة ما قبل تطبق النظام المحاسبي المالي وما بعده فترة منة (**2006الى 2014**)، حيث توصل الباحث من خلال دراسته لأن تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح كما أظهرت نتائج دراسته وجود ذو فروقات جوهرية للعوامل (التحفظ المحاسبي مخاطر و مؤشر السيولة)، في توجيه ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، واعتبرت كبديل للمقاييس المذكورة في البحوث العلمية التقليدية (ربحية الشركات، حجم الشركة، و التسعير في البورصة)، بإعتبار أن بيئة أعمال السياق الجزائرية تختلف إختلاف كبير عن الدولية من حيث التشريعات و التركيبة البشرية و الاجتماعية و الثقافية. (شنين، 2018-2019)

- **دراسة (حمزة بوسنة)،2018:** تهدف الدراسة الى فحص العوامل المؤثرة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية المدرجة ضمن مؤشر CAC All-Tradable، خلال الفترة 2005-2014، وقد تم حصر العوامل المؤثرة في جودة الأرباح في **:**خصائص مجلس الإدارة، خصائص لجنة التدقيق وعوامل التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة **.**تم التعبير عن جودة الأرباح المحاسبية باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية المقاسة بنموذج et al2005 Kothari وبتطبيق نماذج البيانات الطولية ، توصلت الدراسة إلى أن استقلالية لجنة التعيينات وارتباط المؤسسة بمكاتب التدقيق كبيرة الحجمbig4 تعتبر من العوامل التي ترفع من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، كما توصلت الدراسة إلى أن عدد اجتماعات مجلس الإدارة، استقلالية لجنة التعويضات، التخصص القطاعي للمدقق، وأتعاب الخدمات غير التدقيقية تعتبر من العوامل التي تخفض من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية **.**من جهة أخرى، لم تتوصل الدراسة إلى وجود أي تأثير معنوي لباقي الدراسة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية**.** (بوسنة، 2018-2019)

- **دراسة (Shiguang Ma & Fei Guo)، 2015:** حسب الدراسة أن الشركات الصينية تتميز بملكية متعددة وتركيز ملكية مرتفع لهذا ستتطرق هذه الدراسة إلى تحديد خصائص الملكية في سلوكيات إدارة الأرباح للشركات المحلية المدرجة في الصين ، حيث أشارت النتائج إلى أن ممارسات إدارة الأرباح يتم تحديدها من خلال دوافع مختلف أنواع الملكية وعلى وجه الخصوص عندما تكون الهيئة الحكومية هي المالك الأكبر تكون هذه الشركات أقل إحتمالا للقيام بممارسات إدارة الأرباح على الرغم من إرتباط نسبة ملكية الدولة بشكل إيجابي مع إدارة الأرباح ، كذلك إن الملكية القابلة للتداول والملكية الخاصة المركزة بشكل خاص تقلل من ممارسات إدارة الأرباح في حين أن تركيز الملكية الكلي يعزز ممارسات إدارة الأرباح. **(MA, 2015)**

- **دراسة (Houqe, et..al)، 2015 :** حسب الدراسة أن الشركات الصينية تتميز بملكية متعددة وتركيز ملكية مرتفع لهذا ستتطرق هذه الدراسة إلى تحديد خصائص الملكية في سلوكيات إدارة الأرباح للشركات المحلية المدرجة في الصين ، حيث أشارت النتائج إلى أن ممارسات إدارة الأرباح يتم تحديدها من خلال دوافع مختلف أنواع الملكية وعلى وجه الخصوص عندما تكون الهيئة الحكومية هي المالك الأكبر تكون هذه الشركات أقل إحتمالا للقيام بممارسات إدارة الأرباح على الرغم من إرتباط نسبة ملكية الدولة بشكل إيجابي مع إدارة الأرباح ، كذلك إن الملكية القابلة للتداول والملكية الخاصة المركزة بشكل خاص تقلل من ممارسات إدارة الأرباح في حين أن تركيز الملكية الكلي يعزز ممارسات إدارة الأرباح. **(Houqe, 2015)**

I.5- الإطار النظري للدراسة :

1. . مفهوم إدارة الأربـــــــــــاح

تعددت الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح،حيث أصبحت من اتجاهات البحث المحاسبي الحديث، إلا أنه لا يوجد مفهوم موحد لإدارة الأرباح لذلك سوف نقوم بعرض مجموعة من التعاريف على مر التاريخ الحديث وهي :

- إدارة الأرباح هي عبارة عن "عملية إتخاذ خطوات مدروسة في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما بهدف تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المعلنة بالقوائم المالية" (AL-fayoumi & Bana abuzayed, 2010)
- عرفت كذلك إدارة الأرباح على أنها " أي سلوك تقوم به الإدارة و يؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية و لا يحقق مزايا إقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل"
- ومن التعاريف لإدارة الأرباح كذلك " إدارة الأرباح تحدث عند إستخدام المديرين للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي وفي هيكلة العمليات من أجل تغيير مدلول التقارير المالية لتظليل بعض الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو من أجل التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بهذه التقارير" (عيسى، جويلية 2008)
- ومن وجهة نظر طارق الهندي: " هي فعل مقصود موجه نحو المستحقات و /أو التدفقات النقدية التشغيلية لاستهداف رقم الربح، لا يخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموم **GAAP** وينتج عنه رد فعل يظهر حقائق وصور مغايرة للواقع بعيدة عن ملامسة الحقيقة، مما سيؤثر سلباً على قرارات المستفيدين منها. (الهندي، رسالة دكتوراه،في المحاسبة)

2. . نماذج قياس إدارة الأربـــــــــاح

نموذج Jones Modified (1995): قدم هذا **Dechow et al** سنة **1995** نتيجة لتطوير لنموذج **Jones 1991** حيث يقوم هذا النموذج بكشف التلاعب الناتجة عن الإدارة و التي تؤدي إلى تقديرات موجهة عند قياس المستحقات الغير الإختيارية و التي تؤثر في قيمة المستحقات الاختيارية، حيث يكمن الفرق بين النموذجين في التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر أكثر عرضة للتلاعب

$$NDAt=\alpha 1(1/At-1)+ \alpha\ 2[(\Delta Revt-\Delta Rect\ /At-1)]+ \alpha\ 3(PPEt/At-1)$$

NDAt : المستحقات غير الاختيارية لسنةt.

1/At-1: نسبة 1 إلى إجمالي الأصول لسنة السابقة.

ΔRevt: التغير في إيرادات في السنة t.

ΔRec : التغير في حسابات العملاء في السنة t.

PPEt : التثبيتات المادية في السنة t.

حيث يعتبر نموذج جونس المعدل من بين النماذج الأكثر شيوعا و قوة و خلال تلك الفترة المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح.

3. **نموذج Kothari (2005)**: يعتبر النموذج الأكثر حداثة من بين النماذج السابقة في الدقة في الكشف عن إدارة الأرباح، حيث استطاع تقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة بين الماضي و الحاضر، ويمكن إعتبار نموذج **كوثاري** نموذج لتحسين فعالية النماذج السابق، وذلك من خلال التحكم في العائد من الأصول ويحسب وفق المعادلة التالية (Suhaily Hasnan، 2018/07/24)

$$NDAt=B1+B2median\ (TAt/At-1)$$

4. ماهية القوائم المالية

تعدد التعاريف للقوائم المالية نذكر منها :

- هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية. (الجزائرية، 25 نوفمبر 2007)
- "تمثل القوائم المالية الوسيمة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي معلومات مصادر خارج سجلات المحاسبة" (حماد، 2005)
- " في أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها المنظمة خلال السنة المالية مرتبة حسب الهدف من إعدادها حيث تقيس الوضع المالي للمنظمة من حيث المديونية و تقيس صافي الدخل من حيث الإيرادات و المصروفات و تقيس تدفقات نقدية من حيث الدخول و الخروج"
- هي القوائم التي تعكس عملية التجميع و التبويب النهائي للمعلومات و البيانات المحاسبية (الصيرفي، 2007)

5. أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كالآتي :أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء المالي، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار، فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين العملاء، البنوك...، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاء فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة، كما تعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في إتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها. (بدوي، 2009).

6. أهداف القوائم المالية

يشير إطار العمل إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأداءه المالي والتغير في مركزه المالي، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين الذين يتخذون القرارات الإقتصادية، كما يشير كذلك إلى أن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض، تفي بإحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية، ولا التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، تعرض معلومات غير مالية. (حميدات، 2009)

- ✓ الحاجة للمعلومات المتعلقة بالربحية لتقييم التغيرات في الموارد الإقتصادية التي تخضع لرقابة المشروع في المستقبل.
- ✓ تفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمشأة و التي تساعد الفئات المختلفة في إتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق الأهداف.
- ✓ ما أشار إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية أن هناك فرضيتين أساسيتين تقوم عليها القوائم المالية هما أساس الإستحقاق وفرض الإستمرارية .

II – الطريقة والأدوات :

II – 1 منهج الدراسة

تمثلت إشكالية البحث في مدى ممارسات المؤسسات الجزائرية إدارة الأرباح وتأثير ذلك على جودة القوائم المالية، وبغية الوصول إلى الإجابة على إشكاليات الدراسة و الوصول إلى النتائج المرجوة و بطريقة علمية ممنهجة تم الإعتماد على المنهج الوصفي بإستخدام أسلوب المسح المكتبي من خلال مراجعة الكتب و الأطروحات و المقالات و الأعمال العلمية و التي لها علاقة بموضوع إدارة الأرباح وكيفية قياس هذه الأخيرة سواء على المستوى المحلي البيئة الجزائرية أو المستوى الخارجي البيئة الدولية، كما خصص هذا الجانب من الدراسة لى دراسة الحالة و التي تم بناء مراحلها على ما سبق من الأبحاث العلمية التي استهدفت إدارة الأرباح سواء على المستوى المحلي أو الدولي وذلك من خلال دراسة بعض المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية.

II – 2 مجتمع و عينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة عبارة عن مجموعة من المؤسسات الرائدة في البيئة المحاسبية الجزائرية و التي قسمناها إلى قطاعين تمثلت في قطاع المحروقات و قطاع إنتاج الإسمنت ، حيث شملت عينة الدراسة 20 مؤسسة تمت الحصول على بياناتها بشكل عشوائي و بإختلاف رقعتها الجغرافية المقسمة على العديد من التراب الوطني، حيث تم قبول العينة و ذلك بتوفر جميع بياناتها التي تحتاجها الدراسة من جدول أصول وخصوم وحسابات النتائج و ذلك خلال مدة خمـــس05 سنوات للفترة من 2014 الى غاية 2018 والتي تحصلنا من خلالها على 100 مشاهدة حيث مكنتنا هذه الفترة من دراسة وتحليل مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لإدارة الأرباح و الوصول لنتائج بأكثر دقة.

II – 3 النموذج المستخدم لقياس إدارة الأرباح

تباينت معظم الدراسات السابقة في إختيار نموذج الدراسة حيث اختلف الباحثين في تحديد نماذج الدراسة بين نموذجي كوثاري (kothari) و جونس المعدل 1995، في تحديد هذه النماذج كأدوات لتحديد خلو القوائم المالية من ممارسات إدارة الأرباح و بالتالي التعبير عن جودتها و نحن في دراستنا هذه ووفق المعطيات المقدمة لنا سوف نعتمد على النموذج الأكثر شيوعا بين الباحثين ألا وهو نموذج جونس المعدل 1995 والمقدم من طرف (Dechow & el) حيث يعتبر الأقوى بين النماذج في الكشف عن أساليب إدارة الأرباح في القوائم المالية حيث يقوم هذه النموذج وفق الخطوات التالية :

أولا : حساب المستحقات الإختيارية :

وحسب ما جاء به مما سبق من الباحثين في مجال ممارسات إدارة الأرباح فإنه يستحسن إستخدام منهج التدفقات النقدية و الذي يعتبر أكثر دقة في تحديد المستحقات الإختيارية و الذي يقوم على المعادلة التالية :

$$TACit = NIit - CFOit$$

وتفسر المعادلة على النحو التالي :

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

NIit: صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t)

CFOit : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

إلا أنها لكل دراسة أو بحث حيثياته تحتم عليه طريقة و أسلوب تحديد المستحقات الإختيارية وذلك وفق الإمكانيات المتوفر عليها في عينة الدراسة فيما يخص الحصول على التقارير المالية، وهذا ما وجهنا خلال الدراسة وهو عدم حصولنا على قائمة الدخل و أقتصر على ما توفر لنا من معطيات على الميزانية (الأصول، والخصوم، حسابات النتائج)، سوف نتبع طريقة حساب المستحقات الإختيارية وفق منهج الميزانية و المعادلة التالية تفسر لنا كيفية حساب المستحقات الكلية وفق منتهج الميزانية :

$$TACCit = (\Delta CAit - \Delta CLit - \Delta Chach\ it + \Delta STDEPTit - DEPINit)$$

حيث أن:

TACCit: تمثل مجموع المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

ΔCAit : التغير في الأصول الجارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

ΔCLit : التغير في الخصوم الجارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

ΔChach : التغير في الخزينة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

ΔSTDEPTit : التغير في الديون القصيرة الأجل (i) خلال الفترة (t)

DEPINit : الإهتلاك ومخصصات المؤونة (i) خلال الفترة (t)

ثانيا: تحديد معالم معادلة الإنحدار

من خلال هذه الخطوة سوف يتم تقدير المستحقات الغير الإختيارية NDACCit وذلك لمجموعة من مؤسسات العينة المدروسة لكل سنة لوحدها حسب المعادلة التالية:

$$TACit\ /Ait\text{-}1 = \alpha1\ (\ 1\ /\ Ait\text{-}1\ ) + \alpha2\ [(\Delta REVit - \Delta RECit\ )\ /Ait\text{-}1\ ] + \alpha3\ (\ PPEit\ /Ait\text{-}1\ ) + eit$$

حيث أن:

TACit : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

Ait-1 : إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t)

ΔREVit : التغير في رقم الأعمال المؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1)

ΔRECit : التغير في رصيد العملاء المؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1)

PPEit : إجمالي العقارات و الممتلكات و الآلات المؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1)

*e*it : تمثل عن الخطأ العشوائي و يعبر عن قيمة المستحقات الإختيارية المؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1)

α3 α2 α1 : معالم نموذج خاصة بالمؤسسة المؤسسة (i)

ثالثا : حساب المستحقات الغير الإختيارية

في هذه الخطوة سوف يتم تقدير وحساب المستحقات الغير الإختيارية لكل مؤسسات العينة خلال الفترة من 2014 الى غاية 2018 وذلك بإستخدام نموذج معالم الإنحدار التي يتم إستخراجها في المعادلة السابقة في الخطوة الثانية وذلك تبعا للمعادلة التالية :

$$NDACit\ /Ait\text{-}1 = \hat{a}1\ (\ 1\ /\ Ait\text{-}1\ ) + \hat{a}2\ [(\Delta REVit - \Delta RECit\ )\ /Ait\text{-}1\ ] + \hat{a}3\ (\ PPEit\ /Ait\text{-}1\ )$$

حيث أن

NDACit /Ait-1 : قيمة المستحقات الغير إختيارية المؤسسة (i) خلال الفترة (t)

رابعا : حساب المستحقات الإختيارية

تعبر المستحقات الكلية عن مجموع المستحقات الإختيارية و الغير الإختيارية و عليه يمكن تحديد المستحقات الكلية من الفرق بين المستحقات الكلية و المستحقات الغير الإختيارية خلال فترة معينة و التي يتعبر عنها كما يلي :

$$DACit\ /Ait\text{-}1 = TACit\ /Ait\text{-}1 - NDACit\ /Ait\text{-}1$$

حيث نعبر عن:

DACit : المستحقات الإختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)

III- النتائج ومناقشتها :

III – 1 توزيع مجتمع الدراسة

وفق الجدول الأخير رقم (01) و الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حيث مثل قطاع المحروقات ب ثمـــــانية مؤسسات رائدة في مجال قطاع المحروقات بنسبة 40% في الجزائر، ، و كانت أعلى نسبة و التي حاولنا من خلالها قياس ممارسات إدارة الأرباح و التي مثلت 12 مؤسسة رائدة في مجال إنتاج الإسمنت في بيئة الأعمال الجزائرية و تحصلنا منها على إثنتـــ12ـــعشر مؤسسة بنسبة 60% من عينة الدراسة وتعتبر مؤسسات الإنتاج أكبر عرضة لممارسة إدارة الأرباح كونها تتحمل أعباء أكثر من غيرها من مؤسسات الأخرى، خصوصا فيما يتعلق بتكاليف الإنتاج.

III – 2 عرض نتائج قطاع المحروقات

بعد الحصول على القوائم المالية لعينة الدراسة وذلك خلال الفترة من 2014 الى غاية سنة 2018 و بعد تحديد معادلات حساب كل من المستحقات الإختيارية و الغير الإختيارية و ذلك وفق المعدلات السالفة و التي تحصلنا من خلالها على مجموعة من النتائج ونظرا لحساسة موضوع الدراسة تم تشفير المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات وبطريقة عشوائية وفق رموز معينة حيث تم إعطائها ترقيم من 01 الى 08:

من هذا الجدول التالي سوف يتم تصنيف المؤسسات في قطاع المحروقات خلال فترة الدراسة وتوجهت الإجابة من ممارسة أو غير ممارسة من خلال الحكم على القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية ومتوسط المستحقات الغير إختيارية حيث :

- ✓ إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أكبر من متوسط المستحقات الاختيارية تكون المؤسسة قد مارست إدارة الأرباح؛
- ✓ إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أقل من متوسط المستحقات الاختيارية تكون المؤسسة لم تمارس إدارة الأرباح.

كخلاصة فيما يخص الجدول رقم (02) والخاص بحساب المستحقات الاختيارية و الغير الاختيارية و المستحقات الكلية لقطاع المحروقات خلال الفترة من (2014 الى 2015)، و البالغ عددها 08 مؤسسات بمجموع 40 مشاهدة، نلاحظ أنا إدارة هذه المستحقات فيما يخص قطاع المحروقات كانت بين سنوات 2014 الى 2016 كأعلى قيم هذا بالرغم من وجود بعض التباين فيما يخص بعض السنوات الأخرى و التي تعود لسبب سياسات المحاسبين و الإداريين فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي و مرونة النظام المحاسبي المالي الجزائري حيث كانت أعلى قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2016 للمؤسسة ذات الترقيم 07، و أدنى قيمة كانت في سنة للمؤسسة ذات الترقيم 04 و في سنة 2014 بقيمة 10 441 456 923,95 -، بالمقابل نجد أعلى قيمة للمستحقات الكلية كانت في سنة 2017، بقيمة 213 806 270 829,26في المؤسسة ذات الترقيم 08، و أقل قيمة كانت في سنة 2015، في المؤسسة ذات الترقيم 08 بقيمة 156 087 160 533,24- ، وهذا ما يدل على أن المحاسبين بقدم تطبيق النظام المحاسبي المالي وزيادة خبرة التعامل مع مرونة هذا النظام تزداد قواعد تطبيق هذا الأخير، كما يمكن تفسير المتوسط الحسابي بالقيمة السالبة على أن المؤسسة تسعى إلى تخفيض أرباحها و ذلك من أجل تدنية التكاليف الجبائية المدفوعة، و أما القيمة الموجبة فيكون يعني أن المؤسسة تقوم بتعظيم أرباحها حيث أظهرت النتائج المتحصل عليها وجود مؤسسة واحدة في قطاع المحروقات قد مارست إدارة الأرباح خصوصا خلال الفترة الأخيرة من الدراسة.

III – 3 عرض نتائج قطاع إنتاج الإسمنت

بعد الحصول على القوائم المالية لعينة الدراسة وذلك خلال الفترة من 2014 الى غاية سنة 2018 و بعد تحديد معادلات حساب كل من المستحقات الإختيارية و الغير الإختيارية و ذلك وفق المعدلات السالفة و التي تحصلنا من خلالها على النتائج التالية ونظرا لحساسة موضوع الدراسة تم تشفير المؤسسات التابعة لقطاع إنتاج الإسمنت وبطريقة عشوائية وفق رموز معينة حيث تم إعطائها ترقيم من 09 الى 20:

كخلاصة فيما يخص الجدول رقم (03) و الخاص بحساب المستحقات الإختيارية و الغير الإختيارية و المستحقات الكلية لقطاع إنتاج الإسمنت و الذي يمثل ما نسبته أمثر من نصف العينة المدروسة خلال الفترة من (2014 الى 2015)، الملاحظ أن أعلى قيمة للمستحقات الغير

إختيارية كانت في سنة 2016 هو ما يعكس ممارسة هذه المؤسسات لإدارة أرباحها خلال هذه السنة من أجل تعظيم أرباحها خصوصا و تذبب سعر الاسمنت، عكس ما جاءت به نتائج قطاع المحروقات فإن إدارة المستحقات الكلية و المستحقات الإختيارية عرف تبيان في العديد من السنوات و التي تعود لسبب سياسات المحاسبين و الإداريين فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي و مرونة النظام المحاسبي المالي الجزائري، خصوصا توسع مؤسسات إنتاج الاسمنت الجزائرية عبر التراب الوطني حيث كانت أعلى قيمة للمستحقات الغير إختيارية في سنة 2016 للمؤسسة ذات الترقيم 18 بقيمة 809,56 321 402 3 ، و أدنى قيمة كانت للمؤسسة ذات الترقيم 13 و في سنة 2015 بقيمة 634,21 454 2 ، بالمقابل نجد أعلى قيمة للمستحقات الكلية كانت في سنة 2015، بقيمة 214,87 386 929 474 3 في المؤسسة ذات الترقيم 18، و أقل قيمة كانت في سنة 2015، في المؤسسة ذات الترقيم 18 بقيمة 430,88 388 598 425 3 -، وهو ما يعكس نية هذه المؤسسة إدارة أرباحها بين سنتي 2015 و 2016وهذا ما راجع لتذبذب أسعار الاسمنت في السنوات الأخيرة خصوصا من سنة 2016 الى آخر سنة من الدراسة حيث تسعى الإدارة الى التخلص أكثر من المخزون من السلع.

IV- الخلاصة :

بينت الدراسة التي قمنا من خلال قياس ممارسات إدارة الأرباح لعينة من المؤسسات الجزائرية الرائدة في الإقتصاد الوطني وذلك وفق نموذج جونس المعدل 1995، و التي نسعى من خلالها معرفة ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث جاءت نتائج الدراسة الى نفي إشكالية الدراسة و هو عدم ممارسة المؤسسات الجزائرية إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة (2014 الى 2016)، هذا كله لا ينفي ممارسة بعض المؤسسات لإدارة أرباحها خلال سنة 2016 لمستحقاتها الغير الاختيارية بغرض تقليل الربح وتدنيه التكاليف الجبائية الناجمة عن الأرباح المعلن عنها بالقوائم، و التي قدرت بـــ16 مؤسسة في سنة واحدة، لكن تبقى النسبة الأكبر هو عدم ممارسة المؤسسات الجزائرية إدارة الأرباح حيث بلغت نسبة المشاهدات المؤسسات الغير ممارسة نسبة 59% من مجموع المشاهدات 100 مشاهدة، وجاءت هذه النتائج لتتوافق و نتائج الدراسات السابقة.

- ملاحق :

الجدول رقم (01): توزيع العينة حسب قطاع المحروقات

القطاع	العدد	النسبة
قطاع المحروقات	08	%40
قطاع إنتاج الإسمنت	12	%60
المجموع	20	%100

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (02): حساب المستحقات الإختيارية و الكلية لقطاع المحروقات

رمز المؤسسة	السنة	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	متوسط المستحقات الإختيارية	الاتجاه العام لممارسة إدارة الأرباح
01	2014	- 4 459 993 576,50	35 956 661,49	46017356.80	لا تمارس
	2015	- 3 107 011 419,93	38 515 127,62	46017356.80	
	2016	4 362 043 598,48	41 084 731,43	46017356.80	
	2017	1 481 276 836,62	41 211 186,51	46017356.80	
	2018	1 692 271 910,42	41 906 426,06	46017356.80	
02	2014	27 335 536 518,80	53 457 456,27	1040434992.39	لا تمارس
	2015	- 43 232 663 033,02	102 425 400,65	1040434992.39	
	2016	8 029 553 129,17	105 381 967,78	1040434992.39	
	2017	- 853 756 248,49	106 522 416,60	1040434992.39	
	2018	3 993 904 610,21	106 962 697,32	1040434992.39	
03	2014	11 025 440 838,03	47 422 825,48	3657514486.96	لا تمارس
	2015	16 320 881 513,31	34 300 388,99	3657514486.96	
	2016	- 46 795 647 477,46	72 040 985,53	3657514486.96	
	2017	17 349 929 814,60	72 761 395,42	3657514486.96	
	2018	- 15 888 169 722,62	73 481 805,24	3657514486.96	

04	2014	130 719 084 036,73	- 10 441 456 923,95	6011028863.84	لا تمارس
	2015	- 156 087 160 533,24	204 491 075,88	6011028863.84	
	2016	- 23 945 730 305,94	222 639 926,32	6011028863.84	
	2017	5 112 580 234,42	222 895 272,62	6011028863.84	
	2018	4 579 517 925,28	224 866 325,57	6011028863.84	
05	2014	92 784 801 746,58	76 828,02	-536075577.11	لا تمارس
	2015	- 56 512 962 437,69	73 957,53	-536075577.11	
	2016	- 38 104 789 723,04	35 701 461,49	-536075577.11	
	2017	1 855 319 269,01	37 129 519,94	-536075577.11	
	2018	2 768 477 332,26	37 486 534,55	-536075577.11	
06	2014	2 859 632 673,74	83 094 434,78	15187077718.11	لا تمارس
	2015	-16 805 710 728,10	95 822 544,37	15187077718.11	
	2016	- 63 017 360 498,15	124 198 506,82	15187077718.11	
	2017	664 938 464,45	125 440 491,90	15187077718.11	
	2018	918 362 372,17	126 694 896,81	15187077718.11	
07	2014	- 39 479 107 987,74	495 097 194,77	-15407820272.47	لا تمارس
	2015	- 2 262 751 568,38	516 240 397,29	-15407820272.47	
	2016	87 573 703 565,56	477 534 939,14	-15407820272.47	
	2017	19 988 541 263,36	457 750 554,39	-15407820272.47	
	2018	13 623 318 376,17	457 979 201,04	-15407820272.47	
08	2014	71 469 650 778,81	77 228 200,55	-1458667467.85	تمارس
	2015	- 90 242 549 870,73	196 679 944,84	-1458667467.85	
	2016	-96 632 525 646,77	226 626 131,71	-1458667467.85	
	2017	213 806 270 829,26	77 305 428,82	-1458667467.85	
	2018	- 90 332 792 420,60	196 876 624,78	-1458667467.85	

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (03): حساب المستحقات الإختيارية و الكلية لقطاع إنتاج الإسمنت

رمز المؤسسة	السنة	المستحقات الكلية	المستحقات الغير إختيارية	متوسط المستحقات الإختيارية	الاتجاه العام لممارسة إدارة الأرباح
09	2014	- 176 308 921,07	8 395 221,69	-135725062.58	تمارس
	2015	- 1 824 519 461,66	9 459 643,64	-135725062.58	
	2016	-1 364 789 423,58	10 501 830,19	-135725062.58	
	2017	3 934 368 182,47	8 013 571,22	-135725062.58	
	2018	154 262 777,52	8 017 574,04	-135725062.58	
10	2014	5 373 911 248,02	31 198 890,26	-5417225847.28	غير ممارسة
	2015	9 216 528 440,98	30 328 991,72	-5417225847.28	
	2016	- 1 119 005 498,57	35 629 387,51	-5417225847.28	
	2017	6 502 938 056,86	36 341 975,28	-5417225847.28	
	2018	7 281 776 356,06	36 520 122,19	-5417225847.28	
11	2014	4 617 649 954,18	37 015 699,71	-733301236.17	غير ممارسة
	2015	2 673 819 013,83	37 658 130,95	-733301236.17	
	2016	- 68 216 790 588,84	73 854 698,84	-733301236.17	
	2017	64 078 978 997,54	37 574 383,04	-733301236.17	
	2018	736 544 868,09	37 593 151,41	-733301236.17	
12	2014	2 392 314 340,37	22 418 327,64	-676228809.74	غير ممارسة
	2015	2 947 471 606,42	21 177 810,55	-676228809.74	
	2016	- 14 529 066 665,53	30 356 920,58	-676228809.74	
	2017	13 236 156 783,52	21 283 699,57	-676228809.74	
	2018	- 548 147 373,24	22 347 884,51	-676228809.74	
13	2014	2 283 080 074,12	24 491 717,16	707951574.11	غير ممارسة
	2015	20 488 942 519,27	2 454 634,21	707951574.11	
	2016	- 27 988 969 423,34	28 353 224,61	707951574.11	
	2017	28 381 586 401,03	2 577 365,63	707951574.11	
	2018	- 26 617 883 743,14	28 636 756,89	707951574.11	
14	2014	2 957 759 734 472,31	34 885 409,37	-587687473068.21	غير ممارسة
	2015	3 526 102 251,93	34 046 466,59	-587687473068.21	
	2016	- 25 528 061 474,87	41 133 772,43	-587687473068.21	
	2017	3 854 991 241,85	36 716 656,83	-587687473068.21	
	2018	- 989 584 465,66	39 034 379,29	-587687473068.21	

15	2014	- 2 499 938 975,33	13 062 549,82	375340848.98	غير ممارسة
	2015	5 123 670,21	13 184 138,43	375340848.98	
	2016	217 269 697,05	13 815 516,90	375340848.98	
	2017	- 125 270 326,17	13 975 186,70	375340848.98	
	2018	594 102 752,50	13 953 671,30	375340848.98	
16	2014	2 163 752 892,64	20 689 333,76	-889525349.94	غير ممارسة
	2015	5 530 487 576,33	17 123 337,40	-889525349.94	
	2016	- 10 016 347 950,46	23 927 840,18	-889525349.94	
	2017	10 455 577 071,22	17 140 460,86	-889525349.94	
	2018	- 3 589 667 297,48	17 294 570,84	-889525349.94	
17	2014	2 315 108 150,25	24 440 472,14	-1441491347.77	غير ممارسة
	2015	3 194 290 729,05	24 406 994,34	-1441491347.77	
	2016	- 20 169 342 325,28	32 534 264,17	-1441491347.77	
	2017	18 817 098 666,67	24 513 793,62	-1441491347.77	
	2018	3 180 686 395,57	24 489 353,12	-1441491347.77	
18	2014	- 3 425 598 388 430,88	3 402 321 809,56	66719660336.34	تمارس
	2015	3 474 929 386 214,87	34 719 237,37	66719660336.34	
	2016	- 2 886 098 427,23	36 578 262,25	66719660336.34	
	2017	65 709 763 430,51	31 916 372,88	66719660336.34	
	2018	- 442 212 362 356,64	35 066 430,27	66719660336.34	
19	2014	92 035 148 599,94	1 714 492 443,54	-295649608887.08	غير ممارسة
	2015	1 685 569 155 054,84	19 435 905,84	-295649608887.08	
	2016	- 179 197 891 061,72	20 297 189,70	-295649608887.08	
	2017	- 241 976 692 646,12	19 455 332,35	-295649608887.08	
	2018	123 611 460 695,17	19 455 335,30	-295649608887.08	
20	2014	- 12 073 094 081,15	81 107 750,32	-19943079763.16	
	2015	5 430 661 700,08	90 590 639,12	-19943079763.16	غير ممارسة
	2016	- 9 061 725 124,04	100 802 586,02	-19943079763.16	
	2017	114 004 299 343,15	15 778 871,62	-19943079763.16	
	2018	1 719 473 485,49	15 936 660,64	-19943079763.16	

- الإحالات والمراجع :

1) الجريدة الرسمية الجزائرية. (25 نوفمبر 2007). المواد 26-27 من قانون 10-1 المتضمنة النظام المحاسبي المالي. الجزائر: الجريدة الرسمية ، العدد 74.
2) حماد محمد الصيرفي. (2007). تعلم كيفية هيكلك المالي وقراءة قوائمك المالية. مصر: دار الفكر الجامعي.
3) حمزة بوسنة. (2018-2019). العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الفرنسية المدرجة في البورصة. أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتزراه علوم في علوم التسيير تخصص دراسات مالية ومحاسبية : جامعة ورقلة.
4) سمير كامل عيسى. (جويلية 2008). أثر جودة المراجعو الخارجية على عمليات إدارة الأرباح. الإسكندرية: دراسة تطبيقية،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية المجلد 45،العدد الثاني.
5) طارق الهندي. (رسالة دكتوراه،في المحاسبة). إستخدام نموذج جونز المعدل ونموذج مخصصات خسائر القروض لتقييم ممارسة إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية. سوريا: جامعة تشرين سوريا.
6) طارق عبد العال حماد. (2005). التقارير المالية. مصر: الدار الجامعية للنشر.
7) عبد النور شنين. (2018-2019). المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح لدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وجباية: جامعة ورقلة.
8) محمد أبو نصار وجمعة حميدات. (2009). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. الأردن: دار وائل للنشر.
9) محمد عباس بدوي. (2009). المحاسبة وتحليل القوائم المالية. الإسكندرية , مصر: دار الهناء للتجليد.
10) AL-fayoumi, N., & Bana abuzayed, D. A. (2010). *Owenership structure and earning management.* Jordan: The case of jordan,international research Journal of Financier and Economics,Issue38.
11) Houqe, M. (2015). *Secrecy and mandatory IFRS adoption on earnings quality.* Wellington,New Zealand: center for Accountig,Governance and Taxation Research.
12) MA, F. G. (2015). *Ownership Characteristics and Earnings Management in China.* Australia.
13) Suhaily Hasnan, R. A. (24/07/2018). *Management Predisposition,Motive,Opportuinity and earning Management for Fraudulent Reporting in Malaysia.* Working paper 22 http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1321455

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

محمد السعيد أوبيرة، عمر موساوي، مسعود كسكس (2021)، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 07 (العدد01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 377-387.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـــ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Journal Of Quantitative Economics Stadies **is licensed under a** Creative Commons Attribution-Non Commercial license **(CC BY-NC 4.0).**